

《研究》

企業会計原則の指導原理性と
その限界点

内 川 菊 義

- I 企業会計原則および諸法令の計算的思考とその基本的前提
- II 企業会計原則および商法の体制的役割とその基本的方向
- III 企業会計原則の理論的誤謬と商法計算規定の現実的優越性

I 企業会計原則および諸法令の計算的思考とその基本的前提

各企業における経営過程の一部を構成する会計実務が、その経営過程においていかなる役割を果たしているかは、その企業における経営過程の規模の大小および内容の複雑度等に応じて、かならずしも同一ではない。しかし、現在の資本主義企業体制のもとで、ほとんどすべての企業に共通する役割は、この会計実務は、企業において取得された利潤計算のために行われているということである。しかも、現在の企業体制のもとでは、各企業は、利潤の取得が可能であるかぎり、その経営過程を継続しようとする性向をもっていることから、その利潤計算は、当然のことながら、かかる経営過程の継続つまり「企業の継続」を前提とした期間損益計算の方法によって行われることとなっている。もっとも、企業の現実の経営過程においては、かかる企業継続の性向にもかかわらず、利潤の取得が不可能となって、その中断つまり企業の倒産が続出する状態となっている。したがって、各企業のもとで行われる期間損益計算の方法においても、かかる企

業の中断があることを考慮に入れて、各企業は、自企業だけにかかる企業
の中断に会うことがないよう、その算出される期間利益をできるだけ過小
にして、その内容をより堅実ならしめようとする保守主義的思考のもと
に、それが行われることとなっている。

ところが、この各企業において行われる会計実務が、たんに、自企業に
おいて取得された利潤を計算するということのほかに、さらに、その算出
された利潤およびその算出過程を、損益計算書および貸借対照表等のい
わゆる財務諸表の公表という形において、外部へ公表し、それによって株
式、社債あるいは借入金等の形でその必要とする資本を調達するととも
に、また、それにもとづいて納税を行うという段階にまで拡大されること
になると、その会計実務は、たんに、企業内における取得利潤の計算とい
う、いわゆる私的な役割を果たすだけではなく、資本の需要供給および公
租公課の円滑な遂行という、いわゆる社会的な役割を果たすこととなっ
てくる。

そこで、各企業において行われる会計実務が、このように、その企業に
対するたんなる私的役割のみでなく、社会的な役割をも果たす段階にな
ると、その会計実務のもとで算出される利潤およびその算出過程、つま
り、期間損益計算の方法は、たんに、その企業にとって適切であるとい
うだけではなく、さらに、さきの資本の需給および納税という社会的な観
点からも、それが適切であらねばならないこととなり、その各企業にお
いて行われる会計実務に対して、かかる社会的な観点から、それが適切
であるよう一定の規制が加えられることとなってくる。わが国の企業会
計原則、税法、商法および証券取引法は、いずれも、かかる社会的な
観点から、各企業において行われる会計実務に対して、一定の規制を
加えようとするものである。が、しかし、その規制を加えようとする
社会的な観点の重点の置き所、つまり、その具体的内容が、これらの
企業会計原則、税法、商

法および証券取引法において、かならずしも同一ではなくそれぞれ若干の食い違いがあることから、それぞれの規制の内容もかならずしも同一ではなく、いくつかの項目についてその内容に食い違いがあり、今なお融和しえない意見の対立がみられるのである。

周知のように、わが国の企業会計原則は、昭和24年7月に経済安定本部の企業会計制度対策調査会によって、中間報告の形で、わが国における「企業会計の基準を確立して」、「国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与え」る目的をもって、それが設定し公表されたものであり、その前文において、その会計基準としての指導原理性が、「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である」とともに、「公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準」であり、しかも、「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである」というように主張されている。つまり、この前文によれば、企業会計原則は、一般に公正妥当と認められる企業会計上の処理および報告に関する基準を要約したものであるから、各企業において行われる会計実務は、法令による強制の有無にかかわらず、この企業会計原則に従わなければならないとともに、また、企業会計に関係ある諸法令の制定改廃に際しては、この企業会計原則が尊重されなければならない、ということがとくに強調され要望されているのである。

前にも述べたように、現在の企業体制のもとでは、各企業は、利潤の取得が可能であるかぎり、その経営過程を継続しようとする性向をもってのことから、その会計実務は、当然に企業の継続を前提とした期間損益

計算の方法によって行われることとなっている。そして、わが国の企業会計原則においては、この「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」が企業会計原則である、と述べられている。とすれば、この企業会計原則のなかに示されている企業会計上の処理および報告に関する基準は、当然に、企業の継続を前提としてそれが設定されていると思考されることになる。げんに、わが国の企業会計原則がそれに範をとったといわれているアメリカの SHM 会計原則においては、「一般に貸借対照表は、継続企業としての企業の財政状態をすべての利害関係者に表示するために作成される¹」と述べられているのである。

かくして、わが国の企業会計原則は、みずから、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであ」と述べているように、各企業において行われる会計実務が、それを実行する各企業にとってのみ適切であるのではなく、その企業をも含むすべての企業つまり企業総体の立場からみて適切であるように、それが規定づけられているとして受け止められる。が、この規定のなかにみられる企業継続の前提は、企業の経営過程において取得された利潤、つまり、企業の所得に対する課税を目的とする税法の立場からも、同様に承認されることとなっている。つまり、税法は、各企業の営利活動を認めて、その経営過程から得られる利潤に対して課税しようとするのであるから、その企業の経営過程が継続的の性向をもち、その利潤計算がかかる継続的の性向を前提として行われているとすれば、それに対する課税所得の計算も、当然に、かかる継続的の性向を前提とせざるをえないこととなるからである。

1 山本 繁・勝山 進・小関 勇共訳『SHM 会計原則』同文館、1979年、57ページ。

法人税法第22条においては、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」。また、その「益金の額」および「損金の額」のうち、本法に「別段の定めがあるものを除」いた「当該事業年度の収益の額」および「当該事業年度の前価」「費用」「損失の額」は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定してある。が、この規定は、明らかに、前述の企業会計原則における指導原理的記述を受けて、直接的には、昭和41年10月の「税法と企業会計との調整に関する意見書」における、「法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。……』旨の規定を設けることが適当である」という提言を受け入れて、それが規定されたものであると考えられる。とすれば、ここに規定されている「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、具体的には、企業会計原則を指すものであると思われることになる。

しかも、以上に述べた企業会計原則と税法との関係は、そのまま、企業会計原則と証券取引法との関係に当てはまると考えられる。証券取引法は、投資者の保護を直接の目的として制定され、各企業に対して財務諸表の公表を義務付けている。現在の企業体制のもとでは、各企業における資本の調達は、投資者に対して不当な損害を与えない形において行われるよう、一定の規制を加えることが、企業体制の維持のためにはぜひとも必要であると受け止められたからである。が、この投資者保護の手段としての財務諸表の公表については、その投資者としての株主は、その投資元本から得られる利潤の取得が可能で企業が継続しているかぎり、その利潤の一部を配当の形で受け取ることができるのみにて、その投資元本を返還してもらえないことから、その作成される財務諸表は、かかる

株主に対する元本の返済を考慮することなく、その元本を企業の継続が可能であるかぎり資本として運用することを前提として、それが作成されるものとなり、したがって、その作成基準としては、同じく「企業の継続」を前提として、企業会計の処理および報告に関する基準を設定している企業会計原則が、それに妥当するものとして適用されることになる。財務諸表規則の第1条に「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする」と規定されているのは、このためであり、そこに指示されている「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とは、いうまでもなく企業会計原則を指しているのである。

ところが、これに対して、企業会計原則の商法に対する関係は、かならずしもこのように円滑には進行せず、両者の一元化が要望されているにもかかわらず、いまなお、多くの対立と矛盾を含んだままとなっているのである。商法は、もともと債権者の立場を保護する目的をもって、企業に対して資本の充実を強制し、その計算規定は、企業財産の維持が図られるよう、いわゆる企業の中断を前提とする財産計算的思考にもとづいて、それが設定されることとなっている。したがって、その計算規定の内容は、企業の継続を前提として、いわゆる損益計算的思考にもとづいて設定されている企業会計原則の諸規定とは、当然のことながら、多くの点で対立する内容のものとなっている。もっとも、企業会計原則が設定される当時の、商法の計算規定の内容は、それが最初に設定されていた内容とはかなり変容を受け、企業会計上の損益計算的思考にもとづく諸規定をそのなかに包摂し、両者の妥協による規定が多くの点で見受けられる状態となっていた。

資本主義の初期、多くの群小企業が利潤の取得をめぐる競争し、銀行資本と産業資本とがそれぞれ別個の資本に属して、債権者および債務者と

して相互に対立している状態のもとでは、両者のあいだの資本の需給関係を円滑に進行せしめて、企業体制そのものの継続を図るためには、商法の計算規定は、必然的に、債権者保護の立場を中心として、それが設定されざるをえないものとなっていた。が、しかし、資本主義の進展とともにあって、これらの群小企業のうち弱小企業が逐次脱落して、後には強大な独占的企業のみが残存し、彼らが相互に融合して金融資本を形成する段階になると、銀行資本と産業資本とは一資本のもとに統合して、両者の一体性が顕現し、債権者と債務者としての対立関係はもはや存在しなくなり、彼らにとっては、むしろ株式資本の調達がより重要となってくる。そして、債権債務の関係としては、彼らの一経営部門としての銀行資本と系列外の弱小企業との債権債務の関係のみが存続する形となってくる。したがって、かかる状態のもとでは、商法の計算規定は、もはや債権者保護の立場のみを考慮に入れて、それを設定するということは不可能となり、金融資本としての各企業の経営維持の立場を重視した内容のものへと、その規定の内容を改めざるをえなくなってくる。そして、債権者保護の立場は、さきの金融資本の一部門としての銀行資本の、その系列外の弱小企業に対する債権関係を反映して、それは、金融資本としての各企業の経営維持の立場に従属して、それに支障をきたさない形において、計算規定のなかに考慮に入れられるにすぎないものとなってくる。

そこで、かかる思考にもとづくならば、わが国の商法の、昭和37年の改正およびそれに続く昭和49年の改正後においては、その計算規定の内容については、なお依然として、債権者保護の立場を重視した財産計算的思考にもとづくものであり、それに対する損益計算的思考の導入は、利益配当を容易にするための、たんなる政策的配慮にもとづく妥協的規定であるにすぎない、とする有力な見解があるにもかかわらず、それとはまったく逆に、この商法の計算規定は、かかる債権者保護の立場というよりは、むしろ

る、企業の経営維持の立場を重視した損益計算的思考にもとづいて、それが規定されているとしてとらえられるべきものとなってくる。が、ただ、現在の企業体制のもとでも、弱小企業の倒産が続出し、それを無視しえない状態のもとでは、その損益計算的思考は、企業の継続を無条件に前提することはできず、企業の倒産つまり企業の中断があることを前提として、それが組み立てられねばならないものとなるのである。したがって、さきの商法と企業会計原則との関係についても、両者のあいだに見られる意見の対立は、一方が財産計算的思考に、そして、他方が損益計算的思考にもとづいているという、その計算的思考を異にすることによって生じているのではなく、両者は、ともに損益計算的思考にもとづいているけれども、しかし、一方は企業の中断を前提とし他方は企業の継続を前提としている、という、その計算の基本的前提を異にすることによって生じているにすぎないものとして、とらえられることとなってくる。したがってまた、この両者の意見の対立は、その計算的思考が、財産計算であるか損益計算であるか、ということによって生ずる意見の対立よりも、より容易に融和しうるはずの内容のものである、と思考されることになる。にもかかわらず、それが、もしも容易に融和しえない内容のものであるとすれば、その意見の対立は、かかる計算的思考ないしその基本的前提を異にすることによって生じたというよりは、むしろ、それとはまったく別個の理由によって生じたものである、として受け止めねばならない結果となるのである。

II 企業会計原則および商法の体制的役割とその基本的方向

前節の末尾でも述べているように、現在の商法計算規定は、もはや、債権者保護の立場にたって、企業の債務弁済能力を表示するための財産計算的思考にもとづいて、それが規定されているとしてとらえるべきではない。むしろ、企業の経営維持の立場にたって、その利潤獲得能力を表示

するための損益計算的思考にもとづいて、それが規定されているとしてとらえるべきである。ただ、弱小企業の倒産という現実に着いて、その損益計算的思考は、企業の継続を無条件に前提することはできず、その中断を前提として組み立てられねばならないのである。とすれば、この商法計算規定と企業会計原則とは、両者がともに損益計算的思考にもとづいているという点では同一であるけれども、ただ、前者は企業の中断を前提としているのに対し、後者は企業の継続を前提としているという点において、両者の規定の内容に食い違いが生じ、意見の対立が見受けられることとなっている、としてとらえられる結果となってくる。

しかしながら、現在の企業体制のもとでは、「企業の中断」という前提が妥当するのは、もっぱら系列外の弱小企業についてのみであって、金融資本的の巨大企業について妥当するものではない。後者の巨大企業については、むしろ、「企業の継続」を前提とする経営維持の立場が妥当する。とすれば、現在の企業体制のもとで、各企業の経営過程について、その全般的な秩序維持を図ろうとする商法が、この各企業における資本調達のための一手段として公表される財務諸表に対して、かかる全般的な秩序維持、つまり、各企業における資本の需給関係を総体として円滑に進展せしめようとする観点から、その作成および公表について一定の規制を加えようとして、その計算規定を設定する場合においては、かかる「企業の中断」という前提は、「企業の継続」という前提に全面的に対立して、それを否定し、現企業体制のもとでは、この「企業の中断」が一般的に妥当するという形において、それを計算規定のための基本的前提とすることはできない。むしろ、現企業体制のもとでは、「企業の継続」という前提が基本である。しかし、「企業の中断」という事実も存在するので、この事実を無視して「企業の継続」を無条件に前提とすることはできない。「企業の中断」という事実を十分に考慮に入れて、商法の計算規定は組み立てら

れねばならない、という意味において、それが計算規定のための基本的前提とされているのである。

したがって、前述の、企業会計原則と商法とは、両者がともに損益計算的思考にもとづいているという点では同一であるけれども、前者は「企業の継続」を前提としているのに対し、後者は「企業の中断」を前提としているという点で両者の違いが存在する、という論述の具体的内容は、より正確には、商法の計算規定は、企業会計原則と同様に、企業の経営維持の立場にたつて、その利潤獲得能力を表示するために、基本的には、「企業の継続」を前提とした期間損益計算の方法²によって、その取得した利潤の算定を行わしめようとしているが、しかし、後者の企業会計原則は、企業経営者がみずから自企業の取得利潤を算定するという立場にたつているから、利潤の取得が可能であるかぎり企業の経営過程を継続しようとする、彼の本能的属性にもとづいて、その期間損益計算の方法は、無条件に「企業の継続」を前提とすることとなっているのに対し、後者の商法の計算規定は、各企業間の資本の需給関係を総体として円滑に進展せしめる、したがって、企業経営者のみならず債権者の立場をも考慮に入れて、各企業の利潤算定の方法を規制しようとするのであるから、「企業の中断」という事実が現実に存在する場合には、この企業経営者が一方において債権者となった場合、その債権者としての立場が不利とならないよう、この「企業の中断」という事実があることを十分に考慮に入れて、その期間損益計算の方法が組み立てられねばならないこととなっている、という、両者の関係を説明しようとするものである。

そこで、かかる思考にしたがうならば、企業会計原則と商法計算規定との両者のもとで作成される財務諸表は、それらが、ともに企業の利潤獲得

2 周知のように、期間損益計算の方法は、継続企業における取得利潤の一計算技法である。

能力を表示するという点では同一であるけれども、しかし、前者の企業会計原則は、それが「企業の継続」を無条件に前提しているということから、当期においてすでに費消された価値つまり費用として発生した項目のうち、当期の収益実現のためにというよりは、次期以降の収益実現のために貢献する部分については、それらが繰延資産として、他の有形諸資産とともに、企業の次期以降の利潤獲得能力を表示する一項目として、無条件に貸借対照表の資産の部に計上されることとなるのに対し、後者の商法の計算規定は、それが「企業の中断」のあることを前提としているがゆえに、かかるすでに費消された価値のうち、ある項目が将来の収益実現のために貢献するという関係は、その企業の中断によって切断されることとなり、すでに費消された価値として、他の有形諸資産のごとき未費消の価値としての利潤獲得能力をもたず、他企業へ譲渡する等の、その転用はもはや不可能となっているのであるから、これを他の有形諸資産とともに、企業の利潤獲得能力を表示する一項目として、貸借対照表の資産の部に計上することは否定されることとなる。

しかしながら、前にも述べているように、企業の中断を前提とする債権者保護の立場は、企業の継続を前提とする経営維持の立場と完全に対立して、それを否定しきるほど強力なものではない。むしろ、経営維持の立場が強固に確立されなければ、現在の企業体制そのものの維持は不可能であるという関係にある。そして、債権者保護の立場は、この経営維持の立場に従属して、それに支障を与えないかぎりにおいて、その立場が主張されるにすぎないものとなっている。とすれば、この企業の継続ではなく企業の中断を前提とする期間損益計算の方法のもとでは、かかるすでに費消された価値であって、もはや未費消の価値のごとき利潤獲得能力をもたない項目は、その貸借対照表能力を全面的に否定するという思考ではなく、それらの貸借対照表能力は原則として認めるが、しかし、企業の中断する事

態の発生した場合には、それらの項目はもはや利潤獲得能力をもたないものであるから、それらの項目が、かかる企業の中断という事態の発生した場合に、なお、貸借対照表に計上されているということがないように、それらの償却をできるだけ早急に行わしめようとする思考が生じてくることとなる。

わが国の商法は、かかる思考にもとづいて、このように、すでに費消された価値あるいは企業の超過収益力に対してすでに支払われた価値は、企業の中断という事態の発生した場合には、もはや利潤獲得能力をもつものではないにもかかわらず、これを、企業会計原則と同様に、繰延資産あるいは暖簾として、貸借対照表の資産の部に計上することを認めるとともに、その償却をできるだけ早急に行わしめようとして、「3年」あるいは「5年内=毎決算期=於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」と規定している。したがって、わが国の商法の計算規定が、「企業の継続」を前提としている企業会計原則とは異なって、「企業の中断」を前提としているということから、この両者の期間損益計算の方法に具体的に食い違いの生じている個所は、後述の継続性の原則に関する規定を除けば、わずかに、この繰延資産あるいは暖簾のように、企業の中断という事態の発生した場合には、もはや、企業の利潤獲得能力を表示する項目とはならない資産項目について、その早期償却を求めるかあるいは合理的償却を求めるか、という相違点のみとなっているのである。

前者の繰延資産については、前稿においてすでに明らかにしたように、その資産としての特質性から、その合理的な償却方法を見出すことはきわめて困難であり、保守主義的思考にしたがって、その早期償却が指向されている。とすれば、この商法の繰延資産に関する償却規定は、結果的には、企業会計上においても、これを承認せざるをえないものとなっている。しかしながら、後者の暖簾については、企業会計上その合理的な償

却方法を見出すことはかならずしも不可能ではない。むしろ可能である。とすれば、この商法の暖簾に関する償却規定は、企業会計上のかかる合理的な償却方法と明らかに対立する内容のものとなっている。前にも述べたように、現在の企業体制のもとでは、「企業の中断」という前提が妥当するのは、もっぱら系列外の弱小企業についてのみであって、金融資本を形成する巨大企業については、むしろ、「企業の継続」という前提が妥当する。したがって、「企業の中断」という前提は、「企業の継続」という前提に従属し、それに支障を与えないかぎりにおいて、その主張が認められるにすぎないはずである。にもかかわらず、商法が、この「企業の中断」を前提することによって、その期間損益計算の方法に一定の規制を加え、それにもとづいて計算規定を設定したとすれば、「企業の継続」という前提が妥当する金融資本的巨大企業も、この商法計算規定によって、その期間損益計算の方法が規制を受けることとなり、その食い違いの存在する部分だけ、彼らの経営維持の立場はそこなわれる結果となってくる。もっとも、その食い違いの存在する部分は、繰延資産については、結果的には、これを認めえないものとなっており、ただ、わずかに暖簾の償却について、それが認められるにすぎないものとなっている。

しかしながら、現在の企業体制のもとでは、なによりも経営維持の立場が強調されて、その維持を図ることが商法規定の基本的役割であるとするれば、その商法自身が、かかる「企業の中断」を前提とする計算規定の設定によって、この経営維持の立場がそこなわれるような期間損益計算の方法を、金融資本的巨大企業に対しても強いということは、商法規定の基本的な役割にかならずしも沿うことにはならないのである。わたくしは、番場教授が、「本来の会計原則なり、会計基準からそれる会計処理を必要とする場合には、そのための計算規定は商法会計なら商法会計の領域にのみ止めることとし、他の制度会計の領域にインパクトを与えないようにす

ること……が好ましい」と述べておられるように、商法の計算規定は、企業会計原則と同様に、「企業の継続」を前提として、それが設定されるとともに、債権者の立場を保護するための「企業の中断」という前提は、その算出された期間利益の配当等による企業外への流出を、たとえば、利益準備金の積立強化あるいは繰延資産の計上にもなう配当制限規定の設定等によって防止し、企業の利潤獲得能力を維持するという形において、それが取り入れられるべきであると考え。そして、資本蓄積を必至とする資本の本能的属性あるいは経営維持の立場からは、この方法は、それほど強い反対を受けるものではないように考える。

ところで、つぎに企業会計原則と商法計算規定とのあいだに存在する思考上の重要な対立点として挙げなければならないのは、継続性の原則に対する両者の思考方法の食い違いである。もっとも、この食い違いは、さきの繰延資産および暖簾のところ述べた、企業会計原則と商法計算規定とは、ともに損益計算的思考にもとづいているが、ただ、前者は「企業の継続」を前提としているのに対し、後者は「企業の中断」を前提としている、という点で両者の違いが存在するというときの、その両者の違いにもとづいて、それが生じているのではなく、それ以前の、企業会計原則は損益計算的思考にもとづいているのに対し、商法計算規定は財産計算的思考にもとづいており債権者保護の立場を重視している、という思考上の相違にもとづいて、それが生じているように理解される。とすれば、商法が、この継続性の原則に対して、債権者の保護を目的として企業資本の充実を意図する商法の立場からは、継続性の原則は必要でないとする思考態度をとることは、現在の企業体制のもとでは、すでに経営維持の立場が強調され、債権者保護の立場はこの経営維持の立場に従属し、それに支障を与え

3 番場嘉一郎「会社の計算及び内容開示規定の改正」『企業会計』第31巻第5号、1979年、19ページ。

ないかぎりにおいてその立場が認められるにすぎない、という、現在の企業体制に対する基本的理解を欠いており、もしも、この理解が的確に行われているならば、さきの企業会計原則と商法計算規定とは、ともに損益計算的思考にもとづいているという理解のもとに、両者の継続・中断という前提の相違にもかかわらず、両者は、ともに継続性の原則を重要視せねばならないという思考に到達するはずであると考えられる。もっとも、以上の論述においては、期末における継続性の変更を不問に付しているが、しかし、この期末における変更は利益操作につながるとして、これを否認し、期首における変更のみを認めるとすれば、この両者における意見の対立は著しく緩和されるはずである。

III 企業会計原則の理論的誤謬と商法計算規定の現実的優越性

さて、以上の立論においては、現在の企業体制のもとでは、「企業の中断」を前提とする債権者の立場は、「企業の継続」を前提とする企業経営の立場と完全に対立して、それを否定しきるほど強力なものではない、むしろ逆に、企業経営の立場が強力に維持されなければ、現在の企業体制そのものの維持は不可能であるという関係にある、とする理解にもとづいて、その論理の展開が試みられている。そこで、かかる理解にしたがうならば、現在の企業体制のもとで、その体制的役割を果たすべき利潤計算の方法は、当然のことながら、「企業の継続」を前提とする企業会計原則にもとづいて、それが進められるべきであって、「企業の中断」を前提とする商法計算規定にしたがって、それが行われるべきではない、という思考が生じてくる。そして、商法が強行法規であることを根拠に、この商法の計算規定を強制し、企業会計原則の適用を否定するならば、その体制的役割は果たされず、かえって企業体制そのものの維持をそこなうことにな

る、という結論へと導かれるのである。

ところが、かかる理論的帰結にもかかわらず、商法と企業会計原則との現実の対応関係においては、「商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているので、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならない⁴」として、「企業の継続」を前提とする企業会計原則が、逆に、「企業の中断」を前提とする商法の計算規定に歩み寄る形において、その修正が行われているのである。この現実の過程は、いったい、なぜ生ずるのであろうか。前にも述べたように、現在の企業体制のもとでは、経営維持の立場が強固に確立されなければならない。そして、そのためには、「企業の継続」を前提とする企業会計原則が、その利潤計算の方法として適用されなければならない。にもかかわらず、その適用が否定されて、「企業の中断」を前提とする商法の計算規定が強制されようとしているのである。が、これは現実が狂っているからではない。むしろ逆に、企業会計原則そのものに重大な理論的誤謬があって、その現実的適用が、かえって利潤計算の方法を不適切にし、体制の維持をそこなう結果になるからである。本論で述べた、その他の資本剰余金および引当金に関する企業会計原則の規定は、その理論的誤謬のもっとも代表的な項目である。

周知のように、現在の企業体制は、財産の私的所有を基礎にしている。そして、この私的に所有された財産が個人的消費のためではなく、より多くの財産つまり利潤を取得するために利用されるとき、その財産を資本と呼んでいる。つまり、現在の企業体制のもとでは、財産の所有者が、その財産を資本として機能せしめ利潤を取得するとき、その財産の所有者であり資本としての機能者は資本家と呼ばれているのである。が、この資本の所有者とその機能者とが分離して、それぞれ別人によって担当されるこ

4 企業会計審議会「企業会計原則の一部修正について」（昭和38年11月5日）

とになると、その取得される利潤は、資本の所有に対する報酬としての利子と資本の機能に対する報酬としての企業者利得とに分離することになる。そして、株式会社においては、この資本の所有と機能がとがもっとも顕著に分離する現実を生じている。したがって、この株式会社において、ある財産額の流入が、資本として流入したものであるかあるいは利益として流入したものであるかの判定は、その流入した財産額が、資本の所有者によって投入されたものであり、彼に対して資本の所有に対する報酬としての利子を、配当あるいは利息等の形において支払わなければならないかによって、それが決定されることになる。ところが、国庫補助金等の贈与剰余金は、その投入者である贈与者は、その資本の所有者であることを放棄し、その投入から得られる利子の取得権を放棄しているのである。そして、その取得権は株式会社自身、正確には、その資本の機能者に帰属せしめられているのである。とすれば、この贈与剰余金は、株式会社ないしその機能者にとっては、明らかに利益としての流入であって、資本としての投入を受けたものではない。企業会計原則が、贈与の目的をもって資本か利益かを区別しようとすることは、資本概念の基本構造を恣意的にゆがめようとするものであり、一般的承認を得ることはできないのである。

次に株式会社において発行される株式(株券)は、もともと株主に対する出資証券を意味していたが、のちには、株主権を表彰する財産証券としての意味をもあわせもつこととなり、そして、現在では、もっぱら財産証券としての意味に用いられ、出資証券としての意味に用いられることはきわめて希となっている。株主の出資額を表示する額面金額が、現在ではまったく無意味であるとして、無額面株式の発行が提唱され、あるいは、額面金額に対して株式の発行価額が重要視されるのは、その事実を示すもっとも代表的な事例である。そこで、かかる状態のもとで、株式会社が、た

たとえば商法第210条に示されているごとき理由によって自己株式を取得し、あるいは、それを売却したとすれば、それは、明らかに財産証券としての株式の取得であり売却であって、両者の差額は利益もしくは損失を示すものとなるのである。ところが、企業会計原則においては、この自己株式の取得およびその売却を払込資本の減少および増加としてとらえるとともに、その取得および売却にともなう差額を資本剰余金の増減としてとらえようとしている。が、しかし、このとらえ方は、明らかに、自己株式の財産証券としての側面を考慮に入れずに、現在においてはほとんど意味をもたない出資証券としての意味にとらえようとするものであり、現実の過程をまったく無視するものである。げんに、このとらえ方のもとでは、払込資本の一部である額面金額については、その減少および増加が直接には表現されず、それとはまったく関係のない、むしろ財産証券を意味する自己株式の増加および減少として表示されているということは、このとらえ方にかかなりの無理が存在することを示すものである。わたくしは、自己株式の取得されたときは財産証券の取得を意味し、その消却がなされたとき資本の減少は実現する、と考える。なお、保険差益を資本の修正にもとづく資本剰余金としてとらえる思考は、資本の修正を実施しえない貨幣的資産について、その損失が認められないこととの対応において、社会的公正を欠く見解であると考えられる。

ところで、同様の思考は引当金についても妥当する。たとえば、修繕引当金について、商法は、その債務性を否定している。ところが、企業会計原則は、この修繕引当金について、その法律上の債務性がないことを認めつつも、なお、企業会計上においては負債的性格を有するとして、これを負債性引当金の一項目に計上している。しかしながら、この修繕引当金は、貸借対照表の作成時点においては、まだ現実に発生した負債ではない。将来のある時点において、修繕業者から修繕用役の提供を受けたと

き、それに対する対価の支払義務として発生するのである。とすれば、このまだ現実に修繕用役の提供を受けていない段階において、それに対する対価の支払義務を企業会計上の負債として計上するのであれば、その対価の支払義務が生ずる元となる、そのまだ現実には受け取っていない修繕用役は、これをたとえば未受取修繕用役というごとき名称のもとに、企業会計上の債権として計上しなければならないはずである。にもかかわらず、企業会計原則が、この債権についての計上をまったく言わずに、その債務についてのみ計上を強調することは、一つの恣意的な会計処理の方法を指示するものであって、指導原理としての役割を果たしえない結果になる、と考える。

しかも、企業会計原則が、費用としてはすでに発生しており、ただ、それに対する支出のみが将来に残されているにすぎない、退職金および賞与等の未払額を未払費用としては計上せずに、負債性引当金の一項目に計上せしめようとするのは、指導原理としての役割を果たすべき会計処理の方法としては、明らかに不適切であると考えられる。わたくしは、企業会計上負債性引当金というものには存在しない、その負債性が認められる項目は引当金ではなく未払費用であり、引当金性が認められる項目は負債ではなく資本の一部に属する、と考えている。つまり、引当金は、当期の収益実現の一手段として将来に発生する費用項目を、費用発生原因主義にもとづいて、当期の収益に対応せしめ、当期の費用として計上するためにそれが設定されたものであり、当期に実現された収益のうち、その設定額に相当する部分だけ、その自由な処分を拘束されて将来の支払準備のために留保される、自己資本の一部に属する項目となるのである。

さて、以上述べてきたように、企業会計原則の具体的諸規定のなかには、その指導原理としての役割を果たすべき会計処理の方法としては、けっして適切でない項目が少なからず存在するのである。もともと、現在の

企業体制のもとでは、各企業の会計実務を指導する会計処理の方法としては、「企業の継続」を前提とする企業会計原則の方が、「企業の中断」を前提とする商法計算規定よりも適切であり、それが指導原理としての役割を果たすべき立場にある。したがって、商法は、それが強行法規であることを理由に、かかる企業会計原則の規定をゆがめ、その指導原理としての役割を否定するときことがあってはならないのである。にもかかわらず、現実の過程においては、この指導原理としての役割を果たすべき企業会計原則が、商法が強行法規であることを理由に、それに歩み寄る形において、その諸規定を修正しているのである。が、かかる修正を行わなければならない、そのもっとも重要な原因は、以上に述べたとき「企業の継続」とは直接的には関係のない、というよりは、「企業の継続」という前提にあまりにもこだわりすぎる、つまり、経営維持の立場を不当に強調しすぎる思考にもとづいて、経営維持の立場以外の立場からは、けっして適切な会計処理の方法として受け取ることのできない規定を、強引に、それが適正な会計処理の方法であるとして規定している、という事実が存在するのである。

上述のように、企業会計原則が、保険差益を資本修正にもとづく資本剰余金としてとらえていることは、かかる資本修正の不可能な貨幣的資産あるいはそれにもとづく所得のみをもつ人々の立場を無視する見解であり、また、費用発生（原因）主義のもとに、退職給与引当金を負債性引当金としてとらえていることは、その退職金の所得認識を現金支出基準のもとに放置されたままになっている従業員の立場を無視する思考である。のみならず、貸借対照表の作成時点においては、将来の負債であるべきはずの修繕引当金を負債性引当金として計上していることは、それ以前に存在するはずの未受取修繕用役なる債権の計上を無視するものであり、また、国庫補助金を資本剰余金としてとらえていることは、この国庫補助を受けた企

業は、みずからの投資なくして利潤の取得が可能であるのに対し、かかる国庫補助を受けない企業は、みずからの投資なくしては利潤の取得が不可能であるという事実を無視する見解となっているのである。

かくして、以上に例示した、企業会計原則の不当な経営維持の思考にもとづいて生じた不適切な会計処理の方法は、商法計算規定が「企業の中断」を前提とすることによって、現在の企業体制のもとでは不適切であるとみなされることになった、たとえば、暖簾の早期償却のごとき規定に比較するとき、その不適切性の度合はきわめて大きく、かかる不適切な規定の存在するかぎり、企業会計原則は、その基本的な指導原理性の存在にもかかわらず、現在の各企業における会計実務の指導原理として、これを適用することはいちじるしくためらわざるをえないのである。むしろ、商法計算規定の方が、基本的には不適切であるといわれているにもかかわらず、現実の過程においては、各企業の会計実務に対する適正な処理基準としての役割を果たしうる状態となっているのである。わたくしは、江村教授の企業会計原則凍結論⁵は、かかる観点から主張されるべきであった、と考える。かかる不適切な規定の早期排除が行われるよう、企業会計原則の思考転換が望まれるのである。

5 江村 稔『企業会計と商法』中央経済社、1977年、274ページ。